

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 910/2019-T

Tema: IRC – Ajudas de custo; Tributação autónoma; Especialização de exercícios

SUMÁRIO:

- I- *Na redacção da Lei 87.º-B/98, de 31/12, a expressão ajudas de custo “facturadas a clientes”, que constava da alínea f) do n.º1 do art.º41.º do CIRC para efeitos da dedutibilidade integral do seu valor, correspondia a encargos a esse título debitados aos clientes e incluídos no valor da factura, não se exigindo a discriminação do seu montante na própria factura, nem qualquer formalidade na sua escrituração.*
- II- *O princípio da especialização dos exercícios não impede que um custo que contabilisticamente deva ser reconhecido num exercício anterior, seja reconhecido num exercício posterior, desde que tal não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 27 de Dezembro de 2019, A... – SGPS, S.A, NIPC ..., com sede na Rua ..., ...-... ..., Braga, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IRC n.º ..., n.º ... e n.º ..., referentes ao ano de 2008, e

n.º ..., n.º ... e n.º ..., referentes a 2009, bem como das respectivas liquidações de juros compensatórios e das correspondentes demonstrações de acerto de contas, no valor de €176.653,60, na parte em que reflectem as correcções relativas à tributação autónoma das ajudas de custo suportadas pela A..., SA e aos gastos alegadamente incorridos em exercício anterior e não aceites fiscalmente.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:

- i. os custos incorridos com as ajudas de custo conferidas aos trabalhadores da A..., SA têm um fito exclusivamente empresarial e visam a compensação de despesas efectivamente incorridas em deslocações efectuadas por esses trabalhadores ao serviço daquela, que são efectivamente imputados e facturados aos clientes, não resultando do Código do IRC a obrigatoriedade de que constem expressamente discriminados nas facturas;
- ii. a interpretação literal do artigo 81.º, n.º 9 do Código do IRC, segundo a qual apenas as ajudas de custo que constem expressamente discriminadas nas facturas da A..., SA não se encontram sujeitas a tributação autónoma viola o princípio da proporcionalidade, na medida em que não é aquela interpretação adequada, necessária ou proporcional;
- iii. para que fosse obrigatória a constituição de um ajustamento para créditos de cobrança duvidosa, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC, o crédito que a A..., SA detinha sobre a sociedade “B..., Lda.”, deveria resultar das relações correntes da sociedade A..., SA enquanto cliente para com a empresa “B..., Lda” enquanto fornecedor de serviços;
- iv. o princípio da especialização dos exercícios não obsta a que a dedutibilidade do custo no montante de €77.973,74, seja reconhecido no exercício de 2009, dado que não resulta de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

3. No dia 30-12-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 14-02-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 17-03-2020.
7. No dia 01-07-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Por despacho de 19-11-2020 foi determinado o aproveitamento da prova testemunhal produzida no processo n.º ..., que correu termos no TAF BRAGA, 3.ª Unidade Orgânica e, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é, desde 2008, a sociedade dominante do “Grupo A...”, do qual faz parte a sociedade A..., S.A. (doravante, designada “A..., SA), tributado de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (“RETGS”).
- 2- A A..., SA dedicava-se, essencialmente, à construção civil de obras públicas e particulares e, a título secundário, à extracção de saibro, areia e pedra britada.
- 3- No desenvolvimento da sua actividade, a A..., SA executava todos os anos, várias obras ao abrigo de contratos de empreitada ou subempreitada.
- 4- A A..., SA tinha sede em Braga, mas executava os seus serviços em vários pontos, de norte a sul, do país.
- 5- Em 2008 e 2009, a A..., SA empregava cerca de 500 trabalhadores, nos quais se incluíam quadros técnicos e especializados.
- 6- No exercício das suas funções, os trabalhadores da A..., SA tinham de se deslocar aos locais onde eram desenvolvidos os serviços contratados, sendo muitas vezes necessário que aí permanecessem durante o respectivo período de execução.

- 7- A deslocação dos trabalhadores ao serviço da sua entidade patronal implicava a verificação de gastos acrescidos, nomeadamente, relacionados com alimentação e alojamento.
- 8- A A..., SA encontrava-se obrigada a atribuir àqueles trabalhadores importâncias que se destinavam a compensar os gastos acrescidos com as deslocações.
- 9- Os trabalhadores preenchiam boletins de itinerário nos quais surge identificado: o nome do trabalhador, o local e a data da deslocação, o tempo de permanência, o montante diário atribuído, assim como o serviço do qual resultava o direito a ajudas de custo e o valor total apurado a final.
- 10- Os valores incorridos pela A..., SA a título de ajudas de custo relativamente a cada uma das prestações de serviços eram considerados na definição do preço estabelecido pela empresa para os seus clientes.
- 11- As empreitadas efectuadas pela A..., SA eram realizadas em regime de preço global (chave na mão), sendo que o preço definido na celebração dos contratos de empreitada e subempreitada não sofria, em regra, revisões, sem prejuízo do pagamento de eventuais trabalhos a mais ou a menos que viessem a ser realizados.
- 12- O preço fixado pela A..., SA incluía *“todos os encargos directos e indirectos inerentes à execução dos respectivos trabalhos”*.
- 13- O preço fixado pela A..., SA era estabelecido mediante a elaboração de orçamento relativo a cada uma das relevantes empreitadas ou subempreitadas, onde eram incluídos todos os custos necessários à concretização da (sub)empreitada em causa, entre os quais se incluíam as ajudas de custo a pagar obrigatoriamente aos trabalhadores (encargos indirectos), tendo em conta a complexidade, duração, localização e número de trabalhadores envolvidos.
- 14- No âmbito de um contrato de subempreitada celebrado com a sociedade “B..., Lda”, esta empresa emitiu à Requerente quatro facturas pelos trabalhos realizados, no valor global de €227.877,58, tendo a A..., SA, recusado o pagamento de € 94.348,23, alegando trabalhos não prestados.
- 15- Nesse contexto, em 2006, a A..., SA emitiu uma nota de débito no valor de €77.973,74, acrescido de IVA no valor de €16.374,49.

-
- 16- Em 19-05-2006, a nota de débito foi devolvida por parte da sociedade B..., Lda.
- 17- A A..., SA relevou contabilisticamente o montante da nota de débito em conta de proveitos, no ano de 2006, tendo este proveito sido tributado em sede de IRC, naquele ano.
- 18- Em 2007, a sociedade “B..., Lda” intentou uma acção judicial contra a A..., SA para cobrança de um crédito no valor de €94.348,93.
- 19- A A..., SA contestou a referida acção pugnando pela sua improcedência e pela condenação da empresa “B..., Lda.” ao pagamento dos trabalhos da sua responsabilidade realizados pela A..., SA.
- 20- Em 2009, a referida acção judicial foi decidida em sentido desfavorável à A..., SA, pelo que a sociedade foi obrigada a pagar o crédito da empresa fornecedora “B..., Lda”, acrescido de juros de mora e encargos.
- 21- Em 2009, a A..., SA efectuou um lançamento na conta ... – Custos Ext.; Corr. Rel. Ex. Ant., no montante de €77.973,74, justificado pela emissão de uma nota de crédito, que visava a anulação da nota de débito, emitida em 2006, à sociedade “B..., Lda”, por trabalhos da responsabilidade desta no valor de €94.348,23.
- 22- Em 2012, a A..., SA foi objecto de uma inspecção interna pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Braga, respeitante aos exercícios de 2008 e 2009.
- 23- Em 26-07-2012, a A..., SA foi notificada do projecto de relatório de inspecção, nos quais se propunham correcções aos exercícios de 2008 e 2009.
- 24- A A..., SA exerceu direito de audição ao projecto de relatório de inspecção, no qual aceitou algumas das correcções propostas, tendo, no entanto, contestado outras correcções.
- 25- A A..., SA submeteu declarações de rendimentos Modelo 22 de substituição, respeitantes a 2008 e a 2009, nas quais foram regularizadas algumas correcções.
- 26- Em 03-09-2012, enquanto aguardava a emissão do relatório final de inspecção, a A..., SA foi notificada de um segundo projecto de relatório de inspecção o qual “*substitui o que já foi enviado à empresa*” e corrigiu a fundamentação que sustentava a correcção de €77.973,74, referente a um gasto do exercício de 2009, relativo a exercício anterior, e não acrescido fiscalmente.

27- A A..., SA exerceu também direito de audição quanto a esse projecto de relatório de inspecção.

28- Em 25-09-2012, a A..., SA foi notificada do relatório final de inspecção, tendo sido efectuadas as seguintes correcções à sua matéria tributável:

Correcções à matéria tributável	<u>2008</u>	<u>2009</u>
Falta de acréscimo à matéria tributável de quota em ACE	€2.262,97	N/A
Perdas por imparidade em créditos	€82.131,00	- €66.417,00
Tributação autónoma das ajudas de custo	€66.278,09	€63.479,55
Gasto relativo a exercício anterior não acrescido fiscalmente	N/A	€77.973,74
Acréscimo à matéria colectável de custos incorridos pelo ACE "C..."	€71.243,55	€195.083,59

29- A Requerente optou por não contestar as correcções relativas à falta de acréscimo à matéria tributável de quota em ACE e às perdas por imparidade em créditos.

30- No relatório de inspecção tributária, no que diz respeito às correcções relativas à tributação autónoma das ajudas de custo e ao gasto relativo a exercício anterior não acrescido fiscalmente, consta, além do mais, o seguinte:

2.1) Tributação autónoma das ajudas de custo

No exercício de 2008, está relevado contabilisticamente (anexo IX), o gasto incorrido com o pagamento de ajudas de custo a funcionários pela sua deslocação em obras no montante total de €1.325.561,74.

Nos termos do artigo 81º, nº 9, do CIRC (atual 88º, nº 9) em vigor à data dos factos é referido que "...são ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam."

É relevante para a materialização do disposto no referido artigo, saber se os montantes pagos a título de ajudas de custo foram faturados aos clientes e se existem os documentos previstos na alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC (atual artigo 45.º n.º 1 al. f)).

Para uma análise do tratamento dado pela empresa, à questão relacionada com as ajudas de custo pela deslocação de funcionários em obras, foi solicitado à empresa que nos fornecesse documentação relativa a duas obras realizadas nos exercícios de 2008 e 2009, aleatoriamente escolhidas, tendo sido fornecido pela empresa documentação relativa à obra de construção do (efetuada principalmente durante o exercício de 2008, mas tendo também trabalhos realizados em 2007 e 2009) e a obra de requalificação da | ... , realizada essencialmente durante o exercício de 2009.

Da documentação apresentada pela empresa, constam o contrato de empreitada geral de construção e respetivos mapas anexos com resumo das despesas previstas para a realização da obra, faturas emitidas pela DST ao cliente e boletins de itinerário elaborados pela deslocação dos funcionários, onde é possível verificar os montantes de ajudas de custo pagos pela empresa aos funcionários que nela trabalharam. Anexam-se cópias exemplificativas do conteúdo e estrutura dos documentos identificados (anexo X).

Relativamente à questão de saber se as ajudas de custo foram faturadas a clientes, foi solicitado à empresa que nos fornecesse cópia das faturas emitidas por cada uma dessas obras.

É possível constatar que em nenhuma delas está expressamente mencionado o montante de ajudas de custo, e, como tal, concluímos que as mesmas não foram faturadas ao cliente, já que não se encontra especificamente mencionado o seu montante e como tal não reúne as condições para que possa ser afastada a sua tributação.

Por outro lado, peça fundamental em toda a análise que deverá ser feita para a correta abordagem desta questão são os boletins de itinerário. Tal como referido anteriormente foram solicitados os boletins de itinerário, em que a obra de constasse como sendo um dos locais em que os funcionários estivessem deslocados a prestar serviço.

Estes mapas existem para que possa ser possível efetuar um controlo das deslocações a que se referem os encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos.

Para auxiliar na análise da fiabilidade e qualidade da informação deles constantes, foram convocados alguns funcionários que apresentaram ajudas de custo por deslocação à referida obra para prestarem declarações que foram reduzidas a escrito.

Da comparação entre o conteúdo dos boletins de itinerário e as respostas dadas pelos funcionários ouvidos, verifica-se existirem contradições entre aquilo que é dito por estes sobre a sua atividade na referida obra, e o conteúdo do boletim. A saber:

- 1) O funcionário D..., que no ano de 2008 desempenhava funções de motorista de betão, quando questionado sobre se a sua presença na obra era constante ou esporádica, afirmou que a sua presença era esporádica, estimando que a mesma ter-se-á verificado pelo período de uma semana (anexo XI).

Analisando os boletins de itinerário, verifica-se que o nome deste funcionário aparece associado a 8 meses de boletins de itinerário (abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro) sendo que o total de dias imputado a esta obra foi de 39 dias (anexo XII).

- 2) O funcionário E..., que no ano de 2008 desempenhava funções de apontador, quando questionado sobre se a sua presença na obra era constante ou esporádica, afirmou que a sua presença era esporádica, estimando que a mesma ter-se-á verificado pelo período de três dias (anexo XIII)

Analisando os boletins de itinerário, verifica-se que o nome deste funcionário aparece associado a 2 boletins de itinerário (março e maio) sendo que o total de dias imputado a esta obra foi de 6 dias (anexo XIV).

- 3) O funcionário F..., que no ano de 2008 desempenhava funções de fiel de armazém, quando questionado sobre se a sua presença na obra era constante ou esporádica afirmou que a sua presença era esporádica, estimando que a mesma ter-se-á verificado pelo período de três ou quatro dias (anexo XV).

Analisando os boletins de itinerário, verifica-se que o nome deste funcionário aparece associado a um boletim de itinerário (fevereiro) sendo que o total de dias imputado a esta obra foi de 6 dias (anexo XVI).

- 4) O funcionário G..., que no ano de 2008 desempenhava funções de fiel de armazém no departamento de manutenção de equipamentos, quando questionado sobre se

a sua presença na obra ... era constante ou esporádica afirmou que era esporádica e por norma a sua presença na obra era de um dia, no máximo dois (anexo XVII).

Analisando os boletins de Itinerário, verifica-se que o nome deste funcionário aparece associado a um boletim de Itinerário (abril) sendo que o total de dias imputado a esta obra foi de 4 dias (anexo XVIII).

- 5) O funcionário H... , que no ano de 2008 desempenhava funções no departamento de manutenção, relacionadas com as questões ligadas a seguros, pneumáticos e prospeção de fornecedores de pneus, quando questionado sobre se a sua presença na obra ' ... era constante ou esporádica, declarou que era esporádica tendo afirmado que em média esteve dois ou três dias no máximo (anexo XIX).

Analisando os boletins de itinerário, constata-se que este funcionário consta dos boletins de três meses (março, abril e julho) sendo que o total de dias imputado a esta obra foi de 9 dias (anexo XX).

- 6) A funcionária I... , que no ano de 2008 desempenhava funções de técnica administrativa de higiene e segurança, quando questionada sobre se a sua presença na obra ' ... era constante ou esporádica declarou que era esporádica, tendo afirmado que de cada vez que se deslocava à obra ficava lá apenas um dia (anexo XXI).

Esta funcionária consta dos boletins de itinerário dos meses de janeiro, fevereiro e abril, sendo que o total de dias imputado foi de 7 dias, sendo que em média a sua deslocação em obra era de 2 dias (anexo XXII).

- 7) O funcionário J... , que no ano de 2008 desempenhava funções de diretor de departamento de construção civil CC1, confirmou em auto de declarações a sua presença na referida obra, com uma cadência de pelo menos 15 em 15 dias, sendo que a permanência era por norma de um dia, podendo alguma vez ter ocorrido a necessidade de lá ter ficado mais que um dia (anexo XXIII).

J... , apresenta boletins de itinerário dos meses de março, maio, junho e julho. Ao contrário do que é afirmado por este, a descrição das suas deslocações à referida obra não apresentam a cadência referida (15 em 15 dias) mas sim deslocações mensais de 3 dias

consecutivos (com exceção do mês de junho), sendo que nessas deslocações eram pagas ajudas de custo por utilização de viatura própria (anexo XXIV).

Nestas deslocações com uso de viatura própria, ao contrário do que é efetuado para os restantes funcionários, eram pagos ... quilómetros de despesas de deslocação (para os restantes a distância indicada era ... , que é a mais aproximada à realidade de acordo com informação obtida na aplicação "Google maps" (anexo XXV)), sendo que a viatura identificada não era a utilizada pelo funcionário.

A falta de rigor da informação constante destes boletins pode ser constatada também nos boletins de junho e julho. No boletim de junho são pagas deslocações a Barcelona, com uso de viatura própria, quando nos mesmos dias igual deslocação foi paga a outro funcionário (anexo XXVI). Não é credível que uma empresa suporte encargos com a deslocação de dois funcionários que no mesmo dia se deslocam a Barcelona e regressem os dois também no mesmo dia.

No boletim do mês de julho, são pagas ajudas de custo a título de uma viagem à Líbia. Nesta são pagas despesas de deslocação usando viatura própria (que não é a indicada no boletim) no total de ... quilómetros entre os dias 2008-07-01 e 2008-07-04 e ajudas de custo por igual viagem entre os dias 2008-07-07 e 2007-07-11. Não é credível que J... tenha efetuado uma deslocação usando viatura própria com a duração de 4 dias entre Braga e Trípoli, sendo que nesse percurso passou por diversos países como Marrocos, Argélia, Tunísia e a própria Líbia.

Não se entende igualmente que fossem pagas deslocações com uso de viatura própria entre os dias 2008-07-01 e 2008-07-04, para em seguida efetuar pagamento de ajudas de custo por uma estadia entre os dias 2008-07-07 e 2008-07-11, ou seja, numa primeira fase apenas efetuou uma viagem cujo único objetivo foi deslocar-se à Líbia e regressar, e posteriormente deslocar-se novamente ao mesmo local para efetuar uma deslocação de prospeção de mercado e acompanhar um projeto de construção de duas universidades.

- 8) O funcionário K... , no ano de 2008, desempenhava funções de técnico comercial do departamento de estudos e propostas, tendo confirmado que esteve a desenvolver funções na obra ... , indicando que a sua presença na obra era esporádica, tendo estado inicialmente por períodos que podiam ir até duas semanas e posteriormente por períodos de 2 ou 3 dias (anexo XXVII).

Analisando os boletins de itinerário onde são evidenciadas despesas de ajudas de custo e despesas de deslocação (janeiro, fevereiro, março, julho, setembro, outubro e dezembro), verifica-se que foram imputados 18 dias de deslocação na obra. Verifica-se que em nenhum destes boletins é referido qualquer estadia de duas semanas sendo que são pagas despesas de deslocação por algumas viagens a esta obra (meses de fevereiro, julho e dezembro) em que os quilómetros pagos são superiores aos que correspondem a uma deslocação normal a esta obra (...) (anexo XXVIII).

Este funcionário quando questionado sobre a validação que faz do conteúdo dos boletins de itinerário afirma que "...os boletins itinerário que me são apresentados relativamente ao serviço por mim prestado não são confirmados quanto ao teor do descritivo dos serviços, limitando-me a verificar o valor total e a sua correspondência com os montantes a que julgo ter direito."

- 9) Verifica-se assim que não existe qualquer controlo efetuado pelos funcionários sobre a veracidade da informação que consta dos boletins.

Pelo descrito anteriormente, verificam-se incongruências entre o conteúdo dos boletins de itinerário e os serviços prestados pelos funcionários.

Do ponto de vista formal, os mapas elaborados pela empresa, e assinados pelos funcionários, possuem todas as características legalmente exigidas e comprovam que de facto os trabalhadores receberam, atítulo de ajudas de custo, as importâncias deles constantes, não se devendo por isso colocar em questão que a empresa efetivamente suportou este gasto com o trabalho dos seus funcionários.

Se os boletins não comprovassem que os trabalhadores estiveram deslocados, o gasto suportado não seria aceite para efeitos fiscais, nos termos do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, uma vez que a comprovação da indispensabilidade é competência do sujeito passivo e requisito essencial de aceitabilidade.

Ao realçar-se as incongruências observadas nos mapas, não se pretende mais do que demonstrar, que não podia a empresa faturar o valor pago a título de ajudas de custo de forma discriminada e concreta em relação a cada obra, porque simplesmente não o consegue saber com todo o rigor.

Na verdade, as divergências detetadas demonstram de forma clara e inequívoca que não há uma relação direta entre o valor das ajudas de custo pagas aos trabalhadores, e que constam dos boletins de itinerário, e os encargos efetivamente suportados com as suas deslocações à obra, cujos serviços são objeto de faturação.

Aliás esta falta de rigor é até verificada pelo facto de alguns funcionários possuírem uma cadência de ajudas de custo sempre muito uniforme em relação ao vencimento médio mensal bruto, e cujos montantes de ajudas de custo passam para valores muito superiores, e em alguns casos próximos do dobro, nos meses de Julho e Dezembro como se exemplifica através do caso dos seguintes funcionários:

Mês	Funcionário	Ajudas de custo totais do mês	Rendimento Médio Mensal (RMM)	% das ajudas de custo no RMM
Janeiro	L...	325,69	1.422,94	23%
Fevereiro	L...	329,58	1.422,94	23%
Março	L...	323,53	1.422,94	23%
Abril	L...	384,51	1.422,94	27%
Maio	L...	392,75	1.422,94	28%
Junho	L...	401,82	1.422,94	28%
Julho	L...	886,04	1.422,94	62%
Agosto	L...	441,39	1.422,94	31%
Setembro	L...	377,50	1.422,94	27%
Outubro	L...	392,75	1.422,94	28%
Novembro	L...	432,31	1.422,94	30%
Dezembro	L...	584,42	1.422,94	41%
Janeiro	M...	1.046,77	1675,98	62%
Fevereiro	M...	955,06	1675,98	57%
Março	M...	955,06	1675,98	57%
Abril	M...	901,17	1675,98	54%
Maio	M...	918,80	1675,98	55%
Junho	M...	956,91	1675,98	57%
Julho	M...	1.916,47	1675,98	114%
Agosto	M...	1.007,18	1675,98	60%
Setembro	M...	880,58	1675,98	53%
Outubro	M...	417,35	1675,98	25%
Novembro	M...	997,54	1675,98	60%
Dezembro	M...	1.293,03	1675,98	77%

Março	J...	2.525,82	3.281,54	77%
Maio	J...	2.417,17	3.281,54	74%
Junho	J...	2.446,42	3.281,54	75%
Julho	J...	3.829,19	3.281,54	117%
Janeiro	K...	1.177,97	1.398,34	84%
Fevereiro	K...	1.228,7	1.398,34	88%
Março	K...	1.197,31	1.398,34	86%
Julho	K...	1.351,52	1.398,34	97%
Setembro	K...	1.295,83	1.398,34	93%
Outubro	K...	1.193,89	1.398,34	85%
Novembro	K...	1.294,42	1.398,34	93%
Dezembro	K...	1.407,02	1.398,34	101%
Julho	N...	292,2	579,17	50%
Agosto	N...	219,24	579,17	38%
Setembro	N...	243,56	579,17	42%
Novembro	N...	252,64	579,17	44%
Dezembro	N...	529,59	579,17	91%
Março	H...	323,53	932,66	35%
Abril	H...	288,94	932,66	31%
Julho	H...	660,63	932,66	71%
Maio	O...	383,67	765,77	50%
Julho	O...	876,96	765,77	115%
Agosto	O...	383,67	765,77	50%
Setembro	O...	380,42	765,77	50%
Outubro	O...	371,34	765,77	48%
Novembro	O...	447,56	765,77	58%
Dezembro	O...	511,44	765,77	67%

Com o observado, conclui-se que a empresa apenas controla o valor global das ajudas de custo, tendo mais dificuldade em controlar as ajudas de custo de cada obra específica. Aliás quando a empresa nos seus orçamentos identifica o montante de "outras despesas com pessoal", faz tal menção num pressuposto meramente teórico, dado que por exemplo na obra ... estava previsto um prazo de 176 dias para a entrega da obra e, na realidade, a mesma durou mais de 365 dias a julgar pelas datas da primeira e última fatura emitidas (anexo XXIX).

Da nossa análise não logramos obter prova suficiente para considerarmos que os valores pagos a título de ajudas de custo tivessem outra natureza. Não existem dúvidas que os montantes foram pagos pela empresa e recebidos pelos trabalhadores, conforme é por estes também referido nos respetivos autos de declarações. O que sabemos é que os boletins de itinerário ainda que formalmente possuam todas as

características legalmente exigidas não permitem à empresa saber o verdadeiro montante das ajudas de custo associadas a cada uma das obras.

O que se constata, é que não existe uma concreta faturação das ajudas de custo suportadas pela empresa, e tal decorre do facto de por um lado, não ser especificado na fatura o seu montante e por outro porque a peça fundamental para o controlo desses valores (mapas de itinerário), não apresenta qualidade informativa suficiente para que tal faturação possa ser efetuada em conformidade.

Desta forma há lugar à tributação autónoma à taxa de 5% sobre o montante de ajudas de custo conforme o legalmente previsto no artigo 81º nº 9 do CIRC (atual 88º nº 9 do CIRC), obtendo-se o seguinte valor:

Ano	Valor das ajudas de custo contabilizadas	Tributação autónoma (5%)
2008	1.325.561,74 €	66.278,09 €

2) Ano de 2009

2.1) Gasto relativo a exercício anterior não acrescido fiscalmente.

A empresa no exercício de 2009, efetuou um lançamento na conta ... – Custos Ext. ; Corr. Rel. Ex. Ant. ; Aceites no montante de €77.973,74 (anexo XXX).

Foi questionada a DST para esclarecer a natureza deste lançamento, tendo sido informado que este valor, dizia respeito à emissão de uma nota de crédito, nº ... , de 30-01-2009, que visava a anulação de uma nota de débito, nº ... , de 19/04/2006, no valor total de €94.348,23 (€77.973,74 a título de trabalhos acrescido de €16.374,49 a título de IVA) que à data foi enviada para a empresa B... por trabalhos da responsabilidade desta que foram efetuados pela empresa DST.

Foi contactada a empresa B... no sentido de nos prestar esclarecimentos acerca da operação constante da referida nota de débito, tendo-nos sido informado que (anexo XXXI), não foi a referida nota de débito, nº ... , de 19/04/2006, contabilizada pela empresa tendo sido "...devolvida por não reconhecimento do custo debitado."

Mais informou, que foi interposta ação judicial por parte da empresa B... para recebimento de crédito em mora no valor de € 94.348,23 e que foi constituída a respetiva provisão.

Nesse processo interposto pela empresa B... , a DST solicitou a improcedência da ação e, em reconvenção, solicita que seja pago o valor de € 56.370,86 correspondente ao custo de infraestruturas que ela própria teve de executar, substituindo-se à autora.

Em janeiro de 2009 foi a DST condenada a pagar o saldo de conta corrente acrescido de juros de mora e encargos e igualmente foi decidida a improcedência da reconvenção apresentada. Aliás refira-se que a decisão de 2009 foi já uma decisão que resultou de um recurso apresentado pela DST em relação a uma decisão anterior que lhe foi já desfavorável.

Interessa antes de mais definir a figura da reconvenção. O código do Processo Civil no seu artigo 501º estabelece a forma como se opera a reconvenção. Para a definição da figura da reconvenção iremos socorrer-nos do Código do Processo Civil - Anotado de José Lebre, A. Montalvão Machado e Rui Pinto – 2º Volume – Coimbra Editora; página 328 na qual consta que: " ...constituindo a reconvenção um pedido do réu contra o autor (...) e, eventualmente, também contra terceiro(...) a fundamentação, de facto e de direito, e a formulação do pedido devem obedecer à disciplina da petição inicial, o que explica a remissão para as alíneas c) e d) do art. 467 – 1 (desde o DL 183/2000, deve ler-se: alíneas d) e e)). A reconvenção aparenta, pois, a mesma estrutura formal da petição inicial.

Pelo descrito anteriormente não restam dúvidas que a reconvenção é ela própria um procedimento de natureza judicial tendente à reclamação de créditos. No caso em concreto, no crédito que a DST exigiu à empresa B... ,

Por outro lado este crédito resulta da atividade normal da empresa. Na realidade os dois factos (os serviços prestados pelas B... e os trabalhos realizados pela DST que considerou serem da responsabilidade do fornecedor) são ambos decorrentes da obra contratada e enquadram-se totalmente na atividade de ambas as empresas.

A atividade da DST consiste na prestação de serviços e contratação de serviços de construção civil no sentido de realizar obras e concluí-las. A forma como desenvolve a sua atividade não é relevante sendo uma questão de gestão que apenas a esta diz respeito.

Ao substituir-se ao seu fornecedor na realização da obra, não está a empresa a fazer mais do que a constituir-se como um fornecedor das B... , na realização de serviços de construção civil tendentes à conclusão das obras.

Tal como o referido anteriormente a empresa em reconvenção vem pedir o pagamento dos trabalhos efetuados, que segundo ela eram da responsabilidade das B... Nos termos do artigo 34º n.º 1 al. a) do CIRC (atual artigo 35º n.º 1 al. a)) " ...podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões: a) As que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade (...)."

Nos termos do artigo 35º n.º 1 al. b) do CIRC, "...para efeitos de constituição da provisão prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, são créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos: (...) b) os créditos tenham sido reclamados judicialmente (...)."

Verifica-se assim que para a constituição de ajustamento são necessárias essencialmente duas condições: (i) os créditos sejam resultantes da atividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa (ii) que os créditos tenham sido reclamados judicialmente. O crédito em apreço possuía estas duas condições para a constituição do ajustamento.

Ao não constituir qualquer tipo de ajustamento, a empresa ignorou o princípio contabilístico da prudência inscrito no POC e o facto de os ajustamentos estarem também relacionados com este princípio, do qual decorre que os ajustamentos se destinam a fazer face a perdas futuras de ocorrência provável.

Esta perda era provável que acontecesse, dado que, por um lado, o fornecedor rejeitou a nota de débito, por outro lado interpôs ação judicial para cobrança do saldo em conta corrente, rejeitando também o pagamento dos trabalhos a mais debitados pela DST e sobre a matéria em apreço tinha já existido uma primeira decisão desfavorável à DST em 2008.

Por outro lado, não foi atendido o princípio da especialização dos exercícios, que nos termos do artigo 18º do CIRC, aprovado pelo Dec. Lei 442-B/88 de 30 de novembro, dispõe, que os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito.

Nos termos do artigo 23º, n.º 1, al. h), do CIRC "...consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto para a manutenção da fonte produtora nomeadamente :

(...)

h) Ajustamentos em inventários perdas por imparidade e provisões.

(...)

Ao não ter constituído o ajustamento no exercício em que foi acionada a via judicial (2007), não pode a empresa onerar o exercício de 2009 com um gasto que não respeita a este exercício. Ao não acrescer este gasto no quadro 07 da DR 22, está a empresa a imputar um gasto a 2009 que se refere a um exercício anterior, e como tal deverá ser dele expurgado no respeito dos princípios contabilísticos geralmente aceites.

Deveria assim a empresa ter acrescido ao quadro 07, da DR 22, o montante de €77.973,74, inscrito na conta ... – Custos Ext. ; Corr. Rel. Ex. Ant. ; Aceites e indevidamente incluído no lucro tributável do ano de 2009.

- 31- Em 10-10-2012, na qualidade de sociedade dominante do “Grupo A...”, a Requerente foi notificada da nota de liquidação adicional de IRC de 2008, da liquidação de juros compensatórios e da respectiva demonstração de acerto de contas.
- 32- Em 16-11-2012, na qualidade de sociedade dominante do “Grupo A...”, a Requerente foi notificada da nota de liquidação adicional de IRC de 2009, da liquidação de juros compensatórios e da respectiva demonstração de acerto de contas.
- 33- Posteriormente, a Requerente foi notificada de duas liquidações de IRC de 2008 e de duas liquidações de IRC de 2009.
- 34- Em 30-01-2013, a Requerente apresentou, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, impugnação judicial tendo por objecto as referidas liquidações, na qual contestou os seguintes montantes:
 - €129.757,64 relativos a tributações autónomas de ajudas de custo suportadas pela A..., SA;
 - €316.202,73 relativos a gastos alegadamente incorridos pela A..., SA no exercício anterior e não aceites fiscalmente e ao acréscimo à matéria colectável de custos incorridos pela “C..., ACE”, de que a A..., SA faz parte.
- 35- A impugnação judicial correu termos na 3.ª Unidade Orgânica do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, sob o n.º
- 36- No decurso da impugnação judicial, a correcção relativa ao acréscimo à matéria colectável de 2008 e 2009 dos custos incorridos pelo “C..., ACE”, foi revogada pela AT.
- 37- Ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro, a Requerente solicitou ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga a extinção

da instância referente ao processo n.º ..., por pretender o cometimento do mesmo para o Tribunal Arbitral constituído sob a égide do CAAD.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida no processo n.º ..., consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, o “*relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

As questões a decidir nos presentes autos, tal como configuradas pela Requerente, são as seguintes:

- a. aferir se os montantes pagos pela sociedade A..., SA aos seus trabalhadores com referência a deslocações e estadas estão sujeitos a tributação autónoma, nos termos do artigo 81.º, n.º 9 do Código do IRC, com a redacção em vigor à data dos factos;
- b. saber se foi – ou não – observado o princípio da especialização dos exercícios aquando do reconhecimento, em 2009, do custo associado à nota de crédito, no valor de €77.973,74 (acrescido de IVA), emitida pela sociedade A..., SA.

Vejamos cada uma das questões.

*

a.

A primeira questão a apreciar prende-se com a legalidade da sujeição a tributação autónoma, nos termos do artigo 88.º, n.º 9 e n.º 14 do CIRC aplicável, dos encargos relativos a ajudas de custo pagas aos trabalhadores da sociedade A..., SA, sem que nas facturas emitidas aos clientes desta tenha sido discriminado o valor pago a esse título.

Dispõe o referido artigo 88.º do CIRC, nos seus números 9 e 14:

“9- São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam.(...)”

14 - As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.”

A questão que se coloca, prende-se com o preenchimento do requisito da tributação autónoma aplicada, constante do n.º 9 transcrito, relativamente à facturação aos clientes, dos encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo, escriturados pela sociedade A..., SA como encargos dedutíveis.

A tributação autónoma em questão, foi introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30-12 (Lei do OE/2005), que alterou o artigo 81.º do CIRC, e aditando-lhe, para além do mais o n.º 9 (correspondente ao mesmo número do artigo 88.º do CIRC vigente à data dos factos tributários ora em causa, e ainda hoje), consagrando, na matéria ora em causa, um regime que se mantém nos seus traços essenciais².

O novo regime veio consagrar a restrição da incidência sobre os encargos referidos, quando dedutíveis, à verificação das seguintes circunstâncias:

- a) que não sejam facturados a cliente;
- b) que não haja, em todo ou em parte, lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário.

Pressuposto da tributação autónoma ora em questão (ajudas de custo não facturadas a clientes e não tributadas em sede de IRS do beneficiário, mas dedutíveis), tal como foi criada, e ainda hoje se mantém, é assim que o sujeito passivo possua, como acontece no caso, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem as despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC, na redacção vigente à data dos factos tributários ora em causa (actual artigo 23.º-A/1/h).

Para além disso, a tributação autónoma ora em análise (relativa a ajudas de custo e compensações por utilização de viatura própria do trabalhador não facturadas a clientes e não tributadas em sede de IRS do beneficiário, mas dedutíveis) apenas opera sobre despesas que

² Note-se ainda que, ao contrário do que, à data da entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30-12, acontecia com as tributações autónomas sobre despesas de representação, e do que ainda hoje (e à data dos factos tributários, acontece com a tributação autónoma sobre gastos com viaturas), não foi prevista a não sujeição dos sujeitos passivos isentos subjectivamente pelo que, em rigor, também as próprias entidades a que se referem os artigos 9.º e 10.º do CIRC, deverão liquidar e pagar tributação autónoma sobre as ajudas de custo abonadas aos seus trabalhadores, desde que não tributadas em sede IRS nem facturadas a *clientes*.

não excedam os limites legais e que hajam observado os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado, já que noutros casos, por força do disposto na al. d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, as ajudas de custo e compensações por utilização de viatura própria do trabalhador serão sujeitas a IRS e, como tal, não sujeitas à tributação autónoma em causa, prevista na primeira parte da norma em apreço.

Apenas cumprindo estas condições, as despesas em questão serão dedutíveis em sede IRC e não tributadas em sede de IRS, e como tal, susceptíveis de serem sujeitas à tributação prevista na primeira parte do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC. Ou seja, e resumindo, a tributação autónoma sobre gastos dedutíveis relativos a ajudas de custo e compensações por utilização de viatura própria do trabalhador incide sobre encargos relativamente aos quais:

- a) não se tenham excedido os limites legais da sua atribuição aos servidores do Estado;
- b) se tenham observado os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado; e
- c) o sujeito passivo possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem as despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos.

Cumpridas tais condições, a única via para não se sujeitar à incidência da tributação autónoma em causa é a *facturação* dos encargos aos clientes.

Aqui chegados, não é fácil vislumbrar qual o fundamento material atendível para a imposição da tributação autónoma em causa.

Assim, e desde logo, como aponta a Professora Ana Paula Dourado, será de excluir a finalidade de assegurar a *receita fiscal*, por ser um argumento interpretativo ilegítimo (falacioso), uma vez que “*Todas as normas fiscais em sentido estrito têm como objectivo a obtenção de receitas, e este objectivo não pode autojustificar-se.*”³

A tributação autónoma em questão, deverá, por isso, legitimar-se à luz dos fundamentos materiais que, face aos princípios constitucionais aplicáveis, têm sido invocados

³ “Direito Fiscal”, Almedina, 2016. p. 227

para – justamente – sustentar as tributações autónomas em geral, designadamente as finalidades penalizadoras, antiabuso e mitigação de *fringe benefits*.

Não se poderá deixar de ter em vista que tais tributações autónomas, como se viu, respeitam a gastos que não tenham excedido os limites legais, e tenham observado os pressupostos, da sua atribuição aos servidores do Estado, e relativamente aos quais o sujeito passivo possua, por cada pagamento efectuado, um mapa que cumpra com o actualmente previsto no artigo 23.º-A/1/h) do CIRC.

Verificadas as referidas condições, será de considerar, pelo menos à partida, que a Administração Tributária terá ao seu dispor todos os elementos para verificar se, efectivamente e em que medida, as ajudas de custo e compensações pela deslocação em viatura própria do trabalhador foram incorridas exclusivamente no interesse da empresa ou não, sendo que no primeiro caso, obviamente, serão os gastos em questão dedutíveis e no segundo, de maneira igualmente óbvia, não o serão.

As referidas condições impostas pelo regime da dedutibilidade de tais gastos, pressuposto da tributação autónoma em questão, asseguram assim, crê-se, todas as garantias necessárias a, em princípio, aferir a efectividade dos gastos, não sendo, por isso legítimo considerar que aquela assenta na circunstância de que as despesas com ajudas de custo são de difícil comprovação. Com efeito, esta circunstância, que não se discute nos autos, está subjacente aos próprios requisitos da dedutibilidade que, cumpridos, permitem, como se disse, assegurar razoavelmente a comprovação necessária da respectiva efectividade.

Por outro lado, o cumprimento dos requisitos da al. d) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, condição da não sujeição a IRS na esfera dos beneficiários, e igualmente pressuposto da tributação autónoma em questão, assegurará também suficientemente, crê-se, que as ajudas de custo em causa nem “*correspondem (...) a verdadeiros salários dos trabalhadores*”, nem “*a verdadeiros complementos de salários assim encapotados*”, já que, justamente, os limites e pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado visará, precisamente, assegurar que tal não acontece.

Do mesmo modo, não se deverá ter por subjacente à tributação autónoma em referência, o “*facto de existirem algumas formas de rendimento que não eram tributadas nas pessoas dos seus beneficiários, ou porque não eram conhecidos ou porque o rendimento não era*

determinável com rigor.”, desde logo porque não está em causa nenhuma destas situações, ou seja, os beneficiários são conhecidos, e o valor que lhes é abonado está determinado com rigor, e depois porquanto a não tributação das ajudas de custo está legalmente regulada no CIRS, nos mesmos termos aplicáveis “*aos servidores do Estado*”, perfilhando, portanto, da mesma legitimação que assiste nos casos em que estão em causa ajudas de custo abonadas àqueles.

Para compreensão da tributação autónoma que ora nos ocupa, e do seu fundamento jurídico, cumpre, assim, ir mais além, e ter presentes os dois requisitos fundamentais da dedutibilidade dos gastos em sede de IRC que, como se sabe, são:

- i) a efectividade do gasto (e respectiva comprovação por meios idóneos);
- ii) a necessidade daquele para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

As tributações autónomas de natureza não penalizadora⁴, pode-se dizer que, de uma forma ou de outra, visam acudir a situações em que o regime geral de comprovação dos referidos requisitos fundamentais da dedutibilidade dos gastos em sede de IRC, consagrado no artigo 23.º do CIRC, é insuficiente na prática, face à realidade da vida económica, para assegurar, com a necessária credibilidade, a sua verificação.

Como refere J.L. Saldanha Sanches, “[*n*este tipo de tributação, o legislador procura responder à questão reconhecidamente difícil do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros.”⁵. Ora, no caso concreto, nada parece fazer presumir que as ajudas de custo pagas se traduzem em remunerações em espécie ou em distribuições ocultas de lucros. Tanto assim é que a própria AT reconhece, no relatório de inspecção que “*Da nossa análise não logramos obter prova suficiente para considerarmos que os valores pagos a título de ajudas de custo tivessem outra natureza*”.

Aquelas que são as notas habitualmente atribuídas às tributações autónomas não penalizadoras, podem reconduzir-se à referida constatação. Assim, o combate à erosão ilegítima da base tributável, o desincentivar de determinados gastos de causação presumidamente não

⁴ Entendendo-se por tributações autónomas de natureza penalizadora aquelas que incidem sobre gastos não dedutíveis ou cuja taxa excede a taxa normal de IRC.

⁵ “Manual de Direito Fiscal”, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007. p. 407.

empresarial, ou a tributação de distribuição encapotada de rendimentos a terceiros, não tributados na esfera destes, por meio das tributações autónomas, terá subjacente a constatação que o regime normal da dedutibilidade dos gastos, assente no artigo 23.º do CIRC, não é, nos gastos sujeitos àquela, adequado, de *per si*, a garantir que as referidas situações, contrárias àquela, não se verificam na realidade.

Ou seja: relativamente a determinados gastos, o legislador entendeu que os procedimentos contabilísticos e fiscais vigentes para a generalidade dos casos, não eram suficientemente eficazes para assegurar que aqueles cumpriam com um ou ambos dos referidos requisitos fundamentais da dedutibilidade, e, em ordem a mitigar as consequências daí decorrentes, optou por sujeitá-los a tributação autónoma, diminuindo, no fundo, o seu quociente de dedutibilidade.

No caso que nos ocupa, crê-se então que a tributação em causa se funda exclusivamente na referida inidoneidade do regime geral da dedutibilidade dos custos assegurar a efectiva necessidade das ajudas de custo sujeitas a tributação autónoma para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, já que, como se viu, a comprovação da efectividade das mesmas (ou seja, da sua efectiva realização nos valores contabilizados e a identificação dos reais beneficiários) não está em causa, uma vez que é assegurada pelos requisitos adicionais consagrados pelo legislador para a sua dedutibilidade.

Compreende-se assim, a esta luz, a razão de ser do requisito da facturação a clientes consagrado na norma do n.º 9 do artigo 88.º do CIRC, como dirigindo-se a assegurar que as ajudas de custo em questão hajam sido incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Coloca-se, então, a questão de apurar se o requisito em questão deve ser entendido na sua aparente literalidade, ou seja, se quando a norma em causa utiliza a expressão “*não faturados a clientes*”, está a exigir que sejam mencionadas expressa e discriminadamente na facturação os dados relativos às ajudas de custo incluídas no valor facturado, ou se o texto legal se reporta antes à exigência de demonstração que o valor das ajudas de custo se encontra abrangido pelo valor facturado a clientes, como comprovação de que aquelas foram incorridas para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

A este propósito, sustenta a AT que “*a expressão «facturadas a clientes» no seu sentido próprio apela para a menção no descritivo das facturas das despesas de deslocação ou designação similar, que indique ao destinatário dos bens ou serviços que, ao valor da operação realizada, é acrescida uma importância correspondente às despesas incorridas pelas pessoas ou colaboradores a título das deslocações efectuadas para a execução dos serviços nas instalações dos clientes ou em locais por estes referenciados.*”

Ressalvado o respeito devido, não se pode concordar com o entendimento da AT.

Com efeito, e desde logo, tem sido reiteradamente afirmado pelos Tribunais Tributários superiores, que a facturação para efeitos de IRC é menos exigente do que para o IVA, e que se destina essencialmente a veicular “*os elementos essenciais da operação que titulam, por forma a possibilitar à AT quer ao controle da legalidade da dedução para efeitos fiscais do gasto, quer da respectiva tributação dos montantes auferidos pelos prestadores de serviços.*”⁶.

No mesmo sentido, o Tribunal Central Administrativo Norte, por exemplo, decidiu que “*[n]a redacção da Lei 87.º-B/98, de 31/12, a expressão ajudas de custo “facturadas a clientes”, que constava da alínea f) do n.º1 do art.º41.º do CIRC para efeitos da dedutibilidade integral do seu valor, correspondia a encargos a esse título debitados aos clientes e incluídos no valor da factura, não se exigindo a discriminação do seu montante na própria factura, nem qualquer formalidade na sua escrituração.*”⁷.

Tendo em vista este entendimento, que se perfilha, não será de presumir que o legislador fiscal tenha pretendido adicionar ao já complexo emaranhado de obrigações e deveres contabilísticos e declarativos dos sujeitos passivos abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, a imposição de especificar na factura o montante das ajudas de custo.

Por outro lado, e sob pena, crê-se, de inconstitucionalidade, a sujeição a tributação autónoma dos valores relativos a ajudas de custo, não sujeitas a IRS, por simplesmente “*não faturados a clientes*”, não poderá ser entendida na sua literalidade já que a *facturação* dos encargos aos clientes não será, em variadas situações, como sejam os casos de deslocações no

⁶ Neste sentido, p. ex., cfr. Ac. do TCS-Sul de 21-05-2015, proferido no processo 07833/14.

⁷ Neste sentido, p. ex. cfr. Ac. Do TCA-Norte de 03/12/2015, proferido no processo 00005/04.2BEPNF. No mesmo sentido, cfr. Ac. do TCA-Sul de 15/07/2009, proferido no processo n.º 02014/07

interesse geral da empresa⁸, de todo viável. Ou seja, se se entender que os encargos com ajudas de custo são “*não faturados a clientes*” se não estiverem expressa e discriminadamente mencionados numa factura, estar-se-á a sujeitar imperativamente a tributação autónoma, obstando à sua dedutibilidade integral, uma série encargos insusceptíveis (nesse sentido) de facturação, por terem sido contraídos no interesse geral da empresa, e não no serviço a um cliente concreto.

Esta consequência será ainda mais problemática, se se atentar que a dedutibilidade dos gastos com ajudas de custo estava (como está) expressamente garantida pelo artigo 23.º do CIRC (à data dos factos tributários, como ainda hoje, na al. d) do n.º 1), normativo que se verá contrariado pelo entendimento de que a tributação autónoma em causa inviabiliza, *tout court*, a dedução integral de tais gastos, no caso de não serem tributadas em IRS nem facturadas a clientes, mesmo que se comprovem devidamente e para lá de qualquer dúvida razoável a efectividade do gasto e a sua necessidade para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Cair-se-ia então, naquela situação descrita pela Professora Ana Paula Dourado, em que “*se o objectivo fosse o de desincentivar a dedução de despesas a que as empresas têm direito, a tributação autónoma (...) seria difícil de compatibilizar com a Constituição e a tributação da capacidade contributiva e do lucro real.*”⁹, sendo que “*o legislador não pode recorrer a presunções inilidíveis, ficções e todas as técnicas presuntivas semelhantes, sempre que (a partir do momento que) a utilização das mesmas ponha em causa a prevalência da tributação sobre o rendimento real*”¹⁰.

Também no Acórdão arbitral proferido no processo 735/2014-T, se concluiu que “*Embora não se exigindo que os custos a que se reporta o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC sejam reflectidos/ inscritos de forma expressa nas facturas emitidas aos clientes, tal facto não exclui (...) que a Requerente esteja dispensada de provar que o preço final inscrito nas facturas tenha incorporado os valores relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.*”.

⁸ Deslocações para prospecção de mercado, divulgação de produtos, formação do trabalhador, contactos com entidades públicas, incluindo a própria Autoridade Tributária, etc.

⁹ *Cit.* p. 228.

¹⁰ *Cit.* p. 240.

É, em suma, este o entendimento que se perfilha, ou seja, que os gastos a que se reporta o n.º 9 do artigo 88.º do CIRC não necessitam de ser reflectidos/ inscritos, de forma expressa, nas facturas emitidas aos clientes, devendo os sujeitos passivos de imposto que pretendam não sujeitar aqueles gastos a tributação autónoma possuir, para além do mais, elementos aptos à demonstração que, não obstante tal facto, o preço final indicado e efectivamente facturado ao cliente contempla os valores relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador.

Face a tal entendimento, verifica-se desde logo que o acto tributário objecto da presente acção arbitral enferma de erro de direito, na interpretação e aplicação da norma do artigo 88.º/9 do CIRC, já que, conforme resulta do RIT, o mesmo assenta no entendimento de que nas facturas emitidas para cada uma das obras *“em nenhuma delas está expressamente mencionado o montante de ajudas de custo, e, como tal, concluímos que as mesmas não foram facturadas ao cliente, já que não se encontra especificamente mencionado o seu montante e como tal não reúne as condições para que possa ser afastada a sua tributação”*, entendimento este que, pelo que atrás se expôs, não é o que se deverá considerar como resultando da norma do artigo 88.º/9 do CIRC, daí que, haverá que concluir, desde logo, pela anulabilidade do acto tributário objecto da presente acção arbitral, atento o apontado erro de direito.

Não obsta a tal conclusão as circunstâncias, apontadas no RIT, relativas a eventuais irregularidades nos mapas de itinerário. Com efeito, tais irregularidades, o que indiciam é que alguns dos trabalhadores, indicados no RIT, poderão não ter efectuado as deslocações constantes daqueles mapas, ou incorrido nas despesas neles mencionadas. Mas nada disso tem a ver com a sujeição a tributação autónoma por não facturação das ajudas de custo (consensualmente) suportadas pela Requerente.

Com efeito, e não se tem qualquer dúvida a esse respeito, nada alteraria o alegado no RIT a propósito das *irregularidades* nos mapas de itinerário, se os montantes contabilizados da forma ali descrita, tivessem sido mencionados nas facturas, que é no que verdadeiramente se fundamenta aquele relatório.

Efectivamente, estivessem aquelas importâncias expressamente mencionadas nas facturas, e não colocaria a AT a questão de as mesmas serem sujeitas a Tributação autónoma,

apesar daquelas *irregularidades*. Poderia questionar, isso sim, a sua efectividade ou a sua dedutibilidade, mas, em caso algum, sujeitá-las a tributação autónoma.

Ora, no seguimento do quanto previamente se expôs, a menção, ou não, de forma expressa na factura não é fundamento da sujeição à tributação autónoma em causa.

Daí que, não questionando a AT a efectividade ou indispensabilidade do gasto, e tendo, de forma certa ou errada, o mesmo contribuído para os valores facturados aos clientes da Requerente, nenhum fundamento haverá para aplicação daquela tributação.

E não se diga, como de alguma forma a AT o faz, que o que está em causa, é a circunstância de não se poder reconduzir alguns dos montantes contabilizados a título de ajudas de custo, e aceites como pagos pela Requerente, a uma factura, ou grupos de facturas específicos, poderá fundamentar a sua tributação autónoma.

É que, se assim fosse, e como previamente se expôs já, todas as deslocações efectuadas no interesse genérico da empresa, seriam, impreterivelmente, sujeitas a tributação autónoma.

Acresce ainda que resulta dos factos provados, para além do mais, que:

- i) No desenvolvimento da sua actividade, a A..., SA executava todos os anos várias obras ao abrigo de contratos de empreitada ou subempreitada, em vários pontos, de norte a sul, do país.
- ii) No exercício das suas funções, os trabalhadores da A..., SA tinham de se deslocar aos locais onde devem ser desenvolvidos os serviços contratados, sendo muitas vezes necessário que aí permanecessem durante o respectivo período de execução.
- iii) A deslocação dos trabalhadores ao serviço da sua entidade patronal implicava a verificação de gastos acrescidos, nomeadamente, relacionados com alimentação e alojamento, encontrando-se a A..., SA obrigada a atribuir àqueles trabalhadores importâncias que se destinavam a compensar os gastos acrescidos.
- iv) Os trabalhadores preenchiam boletins de itinerário nos quais surgia identificado: o nome do trabalhador, o local e a data da deslocação, o tempo de permanência, o montante diário atribuído, assim como o serviço no âmbito do qual se conferiu o direito a ajudas de custo e o valor total apurado a final.

- v) As empreitadas efectuadas pela A..., SA eram realizadas em regime de preço global (chave na mão), sendo os valores incorridos pela A..., SA a título de ajudas de custo relativamente a cada uma das prestações de serviços considerados na definição do preço estabelecido pela empresa
- vi) O preço fixado pela A..., SA era estabelecido mediante a elaboração de orçamento relativo a cada uma das relevantes empreitadas ou subempreitadas, onde eram incluídos todos os custos necessários à concretização da (sub)empreitada em causa, entre os quais se incluíam as ajudas de custo a pagar obrigatoriamente aos trabalhadores (encargos indirectos), tendo em conta a complexidade, duração, localização e número de trabalhadores envolvidos.

Face a tais factos, haverá que concluir que a Requerente apresentou elementos aptos à demonstração que, não obstante não estarem expressamente mencionados na factura, o preço final indicado e facturado aos clientes contemplava os valores relativos às despesas com ajudas de custo que não sujeitou a tributação autónoma.

Com efeito, a articulação da orçamentação, contratualização e facturação, com os mapas de itinerários, serão elementos suficientes para a AT aferir se, e em que medida, o preço facturado pela Requerente aos seus clientes repercute as ajudas de custo por si abonadas, contabilizadas como dedutíveis e não sujeitas a tributação autónoma.

Ao desconsiderar tais elementos, incorreu o acto tributário também em erro de facto, igualmente gerador da respectiva anulabilidade.

Assim, em face de tudo quanto se expôs, procede, nesta parte o pedido arbitral.

b.

Insurge-se, ainda, a Requerente contra a correcção operada pela AT no sentido de desconsiderar como gasto, no exercício de 2009, o valor de €77.973,74 relativo à emissão de uma nota de crédito que visou a anulação da nota de débito n.º ..., de 19-04-2006 emitida à empresa “B..., Lda.”.

Sustenta a Requerente que, a anulação da nota de débito em causa resultou da procedência da acção judicial intentada pela “B..., Lda.” para cobrança desse montante e que não poderia

ter constituído ajustamento para créditos de cobrança duvidosa, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC (com a redacção em vigor à data), pois “*consiste no valor de facturação emitida pelo cliente – a sociedade A... SA – ao fornecedor – a empresa B..., Lda.*” e, por isso, não se integra no conceito de “créditos resultantes da actividade normal”, previsto no referido normativo.

Mais sustenta que, mesmo que fosse de subscrever o entendimento propugnado pela AT – no sentido de que a empresa deveria ter constituído um ajustamento para créditos de cobrança duvidosa, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRC -, sempre seria de aceitar a dedutibilidade do custo, atendendo a que não resultou de omissões intencionais ou voluntárias, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.

Por sua vez, sustenta a Requerida está em *causa* “(i) *um crédito resultante da actividade normal que no fim do exercício de 2007 podia ser considerado de cobrança duvidosa, i.e. resulta de uma relação contratual no âmbito de uma subempreitada adjudicada à sociedade B..., Lda e (ii) o crédito tinha sido reclamado judicialmente, portanto, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, alínea a) e artigo 35.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, deveria ter sido constituída provisão*”, concluindo que “*Ao não relevar contabilisticamente a provisão, a A..., SA, desrespeitou também o princípio da especialização dos exercícios, enunciado no artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC e, conseqüentemente, o custo não foi imputado ao lucro tributável do exercício em que se verificaram os factos indiciadores da existência de risco de incobrabilidade que determina a ocorrência do custo*”.

Dispõe o artigo 18.º, n.º 1 do CIRC aplicável, que:

“1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.”.

Nos termos do n.º 2 do artigo 18.º do CIRC, “*a lei admite (por força de um outro princípio - o da solidariedade dos exercícios) excepções ao princípio em questão, dispondo que os custos fiscalmente relevantes e os proveitos respeitantes a exercícios anteriores possam ser*

imputados ao exercício em causa quando, na data do encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputados, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.”¹¹

Assim, tal princípio, no seu extremo rigor, levaria a que só pudessem ser imputados a cada ano os proveitos e custos nele verificados, independentemente dos respectivos recebimentos e pagamentos.

A jurisprudência do STA, tem admitido, porém, a possibilidade de se flexibilizar o princípio da especialização dos exercícios, permitindo-se a imputação de custos relativos a exercícios anteriores, quando não tenham resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios¹², quando a omissão de tal possibilidade possa colocar em causa o princípio da justiça.

Senão vejamos:

Se a AT tinha razão na correcção que efectuou, a Requerente, em princípio, teria sido prejudicada pelo seu próprio erro ao declarar a matéria colectável no ano de 2009, pois, abatendo um custo em ano posterior àquele em que o deveria ter deduzido, deixou de ver diminuído o montante do imposto correspondente no ano em que tal diminuição deveria ter ocorrido, para só ver tal diminuição ocorrer em ano posterior e, paralelamente, a administração fiscal não tinha tido qualquer prejuízo, pois recebera em ano anterior o imposto sem que fosse tido em conta esse custo que o deveria diminuir pois, em tal circunstância, a Requerente, que já era a única prejudicada pelo seu erro, veria ainda agravada a sua situação, vendo-se impossibilitada de efectuar a dedução desse custo em qualquer dos anos. A AT, assim, reteria em seu poder um imposto a que manifestamente não teria direito.

Conforme decorre da jurisprudência do STA¹³:

“III - O princípio da especialização dos exercícios visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respectivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respectivo recebimento ou pagamento ocorram.

¹¹ Ac. do TCA-Sul de 03-03-2016, proferido no processo 04403/10

¹² Ac. do STA de 25-06-2008, proferido no processo n.º 0291/08.

¹³ Cfr. Ac. de 14-03-2018, proferido no processo 0716/13.

IV - Contudo esse princípio deve tendencialmente conformar-se e ser interpretado de acordo com o princípio da justiça, com conformação constitucional e legal (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT), por forma a permitir a imputação a um exercício de custos referentes a exercícios anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios.”.

Descendo ao caso *sub iudice*, não existe qualquer indício de que a conduta da Requerente tenha sido provocada voluntária e intencionalmente com o intuito de operar a transferência de resultados entre exercícios. Não se vislumbra, na conduta da Requerente, qualquer indício de fraude ou de evasão.

De resto, em princípio, do deferimento da contabilização deste gasto, como se disse, apenas resultaram prejuízos para a Requerente, pois esta só viu o lucro tributável desonerado de tais gastos em momento posterior àquele em que tal deveria ter ocorrido.

Portanto, no confronto entre dois deveres - o de repor a verdade sobre a determinação da matéria colectável dos exercícios referidos, dando execução ao princípio da especialização e o de evitar que a actividade administrativa se traduza na criação de uma situação de injustiça -, deve optar-se por não efectuar a correcção, limitando aquele dever de correcção por força do princípio da justiça.

Com efeito, estando em causa uma omissão da Requerente que não visa a transferência de resultados entre exercícios, e da qual não resulta qualquer prejuízo para a receita fiscal, considerando o princípio da justiça, consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, nada obsta a que o gasto seja considerado no exercício de 2009 pelo que, procede, também nesta parte, o pedido arbitral, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões colocadas.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular os actos de liquidação adicional de IRC n.º ..., n.º ... e n.º ..., referentes ao ano de 2008, e n.º ..., n.º ... e n.º ..., referentes a 2009, bem como as respectivas

liquidações de juros compensatórios e as correspondentes demonstrações de acerto de contas;

- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 176.653,60, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

10 de Agosto de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Marcolino Pisão Pedreiro)

O Árbitro Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)